

O NOVO LUCRO REAL DA RFB E A RASTREABILIDADE: INTEGRANDO CONTABILIDADE E FISCO

Paulo Henrique Pêgas

Contador, com mais de trinta anos de experiência profissional em empresas do sistema financeiro nacional. No meio acadêmico, atua como professor do IBMEC-RJ e da Fipecafi-SP e de outras instituições de ensino. Sócio-fundador do IPEC-RJ (www.ipecrj.com.br) e autor de quatro livros na área contábil-tributária, sendo o principal o **Manual de contabilidade tributária** (9ª edição, GEN-Atlas).

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** Tributação sobre o lucro: definição e conceito **3** A RFB e as dificuldades na integração da legislação tributária com a contabilidade moderna **4** A proposta da RFB para o novo lucro real **5** Ajuste na proposta da RFB de simplificar a apuração do IRPJ/CSLL incluindo a aplicação do critério da rastreabilidade **6** Conclusões **7** Referências.

RESUMO: Este estudo explora a proposta da Receita Federal do Brasil para o novo lucro real – modificando o ponto de partida da apuração do lucro real e desvinculando-o do lucro líquido apresentado na escrituração contábil –, com o objetivo de simplificar o processo de apuração das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, minimizando os litígios tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Normas contábeis. Tributação sobre o lucro. Receita Federal do Brasil.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira foi profundamente modificada na virada da primeira década deste século, com o objetivo de integração com a contabilidade internacional, por meio da conversão dos documentos emitidos pelos órgãos internacionais de contabilidade nos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). A legislação societária referendou a mudança por meio da Lei n. 11.638/2007, que alterou a Lei n. 6.404/1976, modernizando a parte contábil da famosa (e antiga) lei societária, que entrou em vigor no final dos anos 1970.

A contabilidade feita pelas empresas domiciliadas no Brasil sempre foi muito influenciada pelos aspectos fiscais. O melhor exemplo disso é o registro contábil da depreciação, que sempre foi feito pelos prazos determinados pelo Fisco, a

despeito de o prazo efetivo de vida útil ser bem diferente do prazo fiscal na maioria dos bens. Existem empresas que não fazem provisão para perdas de crédito até os dias atuais simplesmente por conta de não haver dedução fiscal.

A Receita Federal do Brasil – RFB – sempre utilizou a contabilidade como base inicial de apuração do resultado das empresas. Logicamente, apesar de ser o ponto de partida, não é o resultado contábil que funciona como base de cálculo para pagamento de imposto de renda (IR) e contribuição social (CSLL), sendo realizados ajustes, conhecidos como adições e exclusões ao lucro líquido, e que transformam um resultado contábil-societário em um resultado eminentemente fiscal.

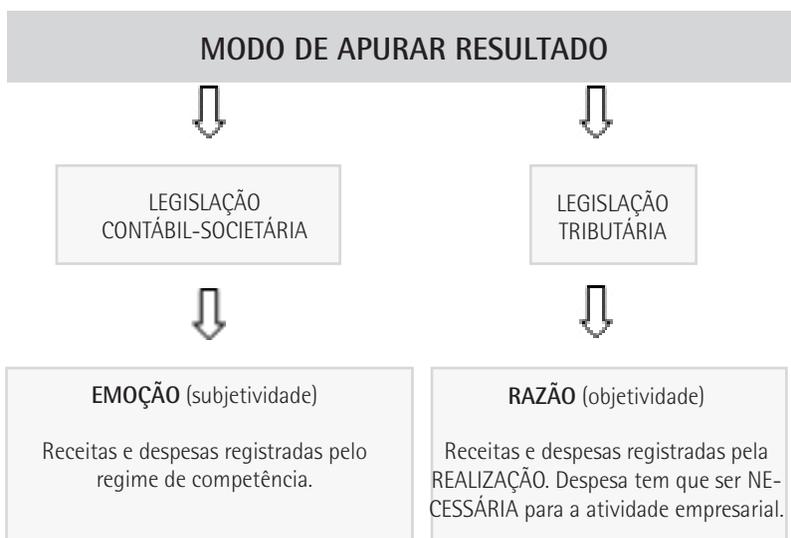
2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O LUCRO: DEFINIÇÃO E CONCEITO

A tributação sobre o lucro, embora tenha como objetivo retirar (para o governo) uma parcela específica do resultado positivo auferido pelas entidades empresariais, não acontece exatamente sobre aqueles valores extraídos da contabilidade – e o lucro apurado na contabilidade é o resultado efetivamente gerado por uma empresa.

A legislação fiscal, controlada e acompanhada pela Receita Federal do Brasil (RFB, também chamada de Fisco), não reconhece exatamente o lucro apurado na contabilidade para encontrar a base para cobrar seus tributos.

O Fisco parte do lucro contábil para chegar ao lucro fiscal e, com base nesse lucro fiscal, cobrar seus tributos (IR e CSLL). O Fisco, então, tem seu resultado composto pelas receitas tributáveis (exigidas pelo Fisco) menos as despesas dedutíveis (aceitas pelo Fisco).

Portanto, lucro fiscal (denominado pela legislação como lucro real para fins de IR) é o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, para deixar o resultado subjetivo apresentado pela empresa em sua contabilidade como um resultado fiscal, apurado de forma objetiva pelo Fisco:



3 A RFB E AS DIFICULDADES NA INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COM A CONTABILIDADE MODERNA

No Brasil, tivemos um longo período de transição (2008 a 2014) no regime tributário, quando convivemos com duas contabilidades (societária e fiscal) integradas pelo F-Cont, base do Regime Tributário de Transição – RTT. A partir de janeiro/2015, todas as empresas brasileiras tributadas pelo lucro real ou pelo lucro presumido passaram a fazer sua contabilidade aplicando a Lei n. 6.404/1976 consolidada com as alterações das Leis n. 11.638/2007 e 11.941/2009, e, com a integração, no que for específico, da Lei n. 12.973/2014.

Embora o período de transição já esteja prescrito, caso seja necessário conhecer seus detalhes – da contabilidade societária antiga para o modelo moderno, incluindo a aplicação do RTT –, recomendo a leitura do capítulo 6 do **Manual de contabilidade tributária** (9ª edição, Ed. GEN-Atlas) de minha autoria. A própria Lei n. 12.973/2014 traz importante dispositivo (art. 58) deixando bem explicado que novas mudanças na contabilidade a partir de 2015 não teriam impacto tributário, até que nova lei regulasse o tema:

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial,

que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Assim, a RFB esperava que as mudanças na contabilidade fossem reduzidas a partir de então, o que não aconteceu. As mudanças no tratamento contábil dos instrumentos financeiros (IFRS 9), das receitas (IFRS 15) e dos arrendamentos mercantis (IFRS 16) retratam bem a voracidade dos reguladores dos órgãos ligados à contabilidade, trazendo ainda mais subjetividade aos números apresentados no resultado das empresas brasileiras. A RFB vem realizando, desde 2015, estudos integrados com a classe contábil e a empresarial, com o objetivo de compreender as mudanças e integrá-las com a legislação tributária federal. E vem tentando, dentro do possível, adaptar os normativos, principalmente em relação à apuração das bases de cálculo de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Contudo, percebeu que tal integração será muito difícil de ser realizada na prática, por conta da enorme subjetividade no reconhecimento contábil de receitas e despesas. A contabilidade precisa de regras subjetivas para mensurar com segurança o resultado obtido por uma empresa, necessitando de estimativas, que, naturalmente, carregam elevado grau de imprecisão. Por outro lado, o Fisco não tem como reconhecer tais estimativas, ora criando regras objetivas (em clara interferência na contabilidade) para dedução de despesas e tributação de receitas, ora simplesmente considerando a transação empresarial finalizada para reconhecer receitas e despesas.

Segundo informações da RFB, dos ajustes (adições e exclusões) realizados pelas empresas tributadas pelo lucro real nos últimos anos, quase 2/3 são originados a partir da nova contabilidade aplicada no Brasil a partir de 2010, ou seja, com base em regras internacionais (IFRS). Aqueles ajustes tradicionais, como brindes, doações, multas e resultado de participação em controladas e coligadas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial representam pouco mais de 35% do total de ajustes. Com isso, para que a apuração das bases de cálculo de IR e CSLL não saia do controle do órgão fiscal nem crie enormes litígios tributários, torna-se necessário fazer um ajuste no processo de apuração atual.

O quadro a seguir, elaborado pela RFB, mostra os números:

AJUSTES NO LALUR – ANEXOS I e II da IN RFB n. 1.700/2017			
ELEMENTOS	Totais previstos nos Anexos I e II	Decorrentes dos novos critérios contábeis	
		ADIÇÕES	202
EXCLUSÕES	144	96	67%
TOTAL	346	216	63%

Fonte: RFB

Para consolidar o entendimento, o quadro a seguir sintetiza um pouco tal situação, em quatro eventos:

EVENTO	TRATAMENTO CONTÁBIL	TRATAMENTO FISCAL
Ajuste a Valor Presente – AVP	Empresa calcula, em critério próprio, um valor presente para seus ativos e passivos adquiridos com pagamento em prazo superior a 12 meses. Com isso, surge uma receita/despesa financeira por conta desse AVP e que deve ser distribuída entre o período da compra/venda e recebimento.	A RFB não tem condições técnicas para permitir o reconhecimento do AVP calculado de forma individual em cada empresa e não faz sentido criar regra para registro contábil do AVP e interferir na escrituração contábil.
Perdas Estimadas	Cada empresa reconhece uma perda estimada sobre seus ativos, com base em critério próprio, que deve refletir a expectativa de retorno dos ativos em função de seu uso ou por possível venda.	Não há como validar cada critério individual, impedindo a permissão de dedução da despesa estimada apurada por cada entidade empresarial. Assim, a RFB somente permite a dedução da perda quando efetivamente realizada, a partir de critérios determinados em lei.

EVENTO	TRATAMENTO CONTÁBIL	TRATAMENTO FISCAL
Depreciação dos Bens do Imobilizado	Empresa estima o prazo de vida útil dos seus bens, com critério próprio, e reconhece a despesa na contabilidade, eventualmente deixando saldo residual para possível venda do bem ao final do uso.	Não há como "validar" o critério individual de cada empresa, sendo utilizado um prazo padrão, que deve ser seguido por todas as empresas, que devem fazer adições/exclusões, considerando a despesa pelo prazo fiscal e pelo método linear.
Arrendamento Mercantil Financeiro de Impressoras e Copiadoras	Traz o bem a valor presente, calculado por critério próprio, reconhecendo duas despesas ao longo do prazo de uso do bem arrendado: <ul style="list-style-type: none"> • Depreciação, pelo prazo de vida útil do bem; e • Juros, pelo prazo de duração dos pagamentos. 	Entende que a transação empresarial originou uma operação de arrendamento mercantil, que será considerada como despesa e deduzida das bases de IR e CSLL conforme cada pagamento realizado.

Fonte: O autor deste artigo.

Por essas quatro e muitas outras situações, a RFB preparou uma nova forma de apurar o resultado tributável nas empresas, o que iremos apresentar na sequência.

4 A PROPOSTA DA RFB PARA O NOVO LUCRO REAL

A partir do segundo semestre de 2019, a Receita Federal do Brasil – RFB – começou a apresentar para o "mercado" suas propostas para o novo lucro real, com o objetivo de simplificar o processo de apuração das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e, logicamente, minimizar litígios tributários.

A proposta consiste em modificar o ponto de partida da apuração do lucro real, desvinculando-o do lucro líquido apresentado na escrituração contábil. A proposta se ampara em dois argumentos principais:

1. mitigar influências das normas contábeis nas tributárias ou vice-versa, já que o principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis às tomadas de decisões econômicas com foco no investidor; e
2. reduzir ou eliminar a necessidade de alterações das regras tributárias a cada alteração de normas contábeis.

Como o IFRS tem uma lista de alterações a fazer na normatização contábil e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) deve referendá-las, caberia à RFB a árdua tarefa de acompanhar tais mudanças e propor alterações na legislação tributária para fazer a integração nas bases dos tributos federais. As últimas tentativas do órgão federal, resumidas nas instruções normativas n. 1.700/2017, n. 1.771/2017, n. 1.753/2017, n. 1.881/2019 e n. 1.889/2019 sinalizam as dificuldades e os riscos que seria a sequência de novas regulamentações.

Com base no exposto, as justificativas da RFB para apresentação de um novo caminho encontram amparo na realidade contábil-tributária dos últimos anos. Mas a proposta, como toda proposta que altere significativamente algo tão profundo como a tributação sobre o lucro das empresas, merece atenção e intenso debate. A construção tem como base a ideia de que a apuração de um "resultado fiscal", desvinculado dos livros contábeis, simplificaria os procedimentos para apuração das bases de IRPJ e CSLL, eliminando adições e exclusões (ajustes ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real). Assim, o resultado fiscal seria composto por receitas fiscais, subtraídas de deduções fiscais. A ideia será resumida a seguir:

1. As receitas fiscais incluiriam a receita bruta, rendimentos, ganhos e lucros; e as despesas seriam as usuais, normais e comprovadas, respeitando-se o princípio da competência.
2. O período de apuração passaria a ser trimestral, mas a compensação de bases negativas (IRPJ e CSLL) dentro do ano não estaria limitada a 30% do lucro tributável. Assim, uma empresa que apresentasse um prejuízo fiscal de R\$ 100 em cada um dos três primeiros trimestres e registrasse um lucro fiscal de R\$ 250 no último trimestre nada pagaria de IR e CSLL, terminando o ano com saldo de R\$ 50 de prejuízo fiscal para compensar nos anos seguintes. Atualmente, para quem opta pelo lucro real trimestral, tal fato não acontece, tendo a empresa que deduzir prejuízos fiscais de apenas R\$ 75 (30% de 250) no quarto trimestre, pagando IR e CSLL sobre R\$ 175 (250-75). Assim, deixaria de existir a apuração mensal em bases estimadas, sendo

toda a apuração do IR e CSLL pelo lucro real trimestral. Aqui parece que temos um significativo ganho de simplificação.

3. Na atividade industrial, os custos de produção seriam apurados de forma simplificada, considerando como despesas dedutíveis os gastos com o estoque de matéria-prima utilizado na produção e o custo da mão de obra direta. Aqueles gastos sujeitos a rateio passariam a ser considerados diretamente como dedução fiscal. Não seria mais apurado o custo dos produtos vendidos (CPV) conforme o modelo atual, ou seja, pelo critério do custeio por absorção. Todo o valor utilizado de matéria-prima seria considerado despesa fiscal, mesmo que a empresa produzisse dez unidades e vendesse apenas três ou quatro.

4. Os estoques e imobilizado passam a ser reconhecidos – fiscalmente falando – pelo valor total de compra, sem destaque de tributos a recuperar. Com isso, os impostos e contribuições sobre a receita (ICMS, PIS e COFINS) passam a ser deduzidos conforme o pagamento. Aqui acredito que o pagamento citado no material da RFB seja considerado no mês da apuração e não do efetivo desembolso.

5. Bens adquiridos de até R\$ 5 mil deduzidos por ocasião da compra. Gastos com reparo e manutenção dedutíveis, exceto se representarem mais de 10% do saldo do bem.

6. Cálculo do ganho/perda de capital considerando apenas custo de aquisição, sem incluir os registros de equivalência patrimonial. Aqui me parece que poderá haver aumento de base em caso de venda de participação societária, caso a empresa controlada/coligada apresente resultado positivo durante a participação.

7. O ágio/deságio na compra passa a ser dedutível/tributável em 20 anos, sem vinculação com reorganização societária.

8. A dedução do uso dos bens do ativo imobilizado passa a ser feita por uma "realização" sobre o valor fiscal do ativo, mais ou menos como é hoje, pela dedução pelas taxas fiscais definidas na IN RFB n. 1.700/2017.

Na primeira análise, parece que tudo ficará mais fácil, mas os exemplos numéricos dados nos eventos e palestras pareceram extremamente simples, sem os detalhes e a complexidade do dia a dia. Além disso, há preocupação na desvalorização da informação contábil, já que, na prática, haverá a apresentação de uma nova demonstração: a Demonstração do Resultado Fiscal (DRF). Como fazer a apuração completa do custo de produção se o Fisco aceita a dedução de gastos com matéria-prima e mão de obra de forma direta?

Não há detalhes da proposta, mas pelas apresentações disponibilizadas e pelo que foi explicado em alguns eventos, parece ser um bom caminho o seguido pela RFB diante do aumento da subjetividade nas informações contábeis, refletido a cada mudança nos pronunciamentos emitidos pelo CPC. Porém, entendo ser fundamental fazer essa integração a partir da informação contábil. E a RFB tem condições técnicas de providenciar tal integração, já que dispõe de todas as informações recebidas pelas empresas tributadas pelo lucro real. Por isso, gostaria de apresentar, a seguir, uma pequena contribuição para que possa ser feita uma completa rastreabilidade contábil, extraíndo da Escrituração Contábil Digital (ECD) todos os dados necessários para fazer a apuração automática das bases de IR e CSLL, como é a ideia original da RFB. Vamos tentar, por meio de exemplos numéricos, contribuir com esse momento relevante da integração contábil-tributária no Brasil. Alegria!

5 AJUSTE NA PROPOSTA DA RFB DE SIMPLIFICAR A APURAÇÃO DO IRPJ/CSLL INCLUINDO A APLICAÇÃO DO CRITÉRIO DA RASTREABILIDADE

A ideia seria continuar fazendo a apuração das bases de IR e CSLL a partir do resultado apresentado na contabilidade da empresa. Todavia, essa contabilidade precisaria ser AJUSTADA, de modo a deixar o processo integralmente RASTREADO. Vejam o caminho a seguir:

1. Reorganizar o plano de contas referencial, incluindo um dispositivo determinando que todas as contas de resultado que hoje recebem registro contábil sejam transformadas em contas sintéticas, passando a contar, automaticamente, com quatro subcontas de controle:
 - a. **Conta n. 1** – Receita Tributável ou Despesa Dedutível.
 - b. **Conta n. 2** – Adição ou Exclusão de natureza temporária, dependendo da posição da conta: se registro devedor, adição. Se registro credor, exclusão.
 - c. **Conta n. 3** – Adição ou Exclusão de natureza permanente ou definitiva.
 - d. **Conta n. 4** – Algumas contas passariam a ter esse número e não integrariam o resultado contábil (DRE), fazendo parte apenas do resultado fiscal. Seria pouco utilizada; num primeiro momento, apenas na atividade industrial.
2. Desta forma, teríamos a RASTREABILIDADE completa no plano de contas das empresas, sendo todas elas obrigadas a seguir esse modelo de plano de contas nos seus documentos internos (ou no modelo DE... PARA). Assim, as contas n. 2 e n. 3 seriam capturadas apenas pela escrituração contábil da

empresa, não integrando seu resultado fiscal. Não existiriam mais ajustes a partir de contas patrimoniais ou controles paralelos, em planilhas, por exemplo. E o "Mapeamento" citado nas apresentações e palestras da RFB seria feito diretamente na ECD, de forma simples e direta.

3. Portanto, a DRF seria obtida por meio da utilização APENAS das contas n.

1 – aquelas que são consideradas tributáveis/dedutíveis – e, eventualmente, de contas n. 4 – obtidas de forma extracontábil (conforme modelo similar ao utilizado pelo Banco Central do Brasil nas suas contas de compensação). Assim, a DRF seria extraída da DRE, considerando somente as contas tributáveis e dedutíveis (n. 1 e n. 4).

4. Portanto, não haveria necessidade de LALUR para controle de adições e exclusões temporárias e teríamos a DRE e a DRF, conforme parece ser a ideia da RFB.

5. Para explicar e fundamentar a RASTREABILIDADE, serão apresentados exemplos numéricos a seguir, adaptados da 9ª edição do **Manual de contabilidade tributária**, de minha autoria (GEN-Atlas).

5.1 Exemplo dado pela RFB

Em evento promovido pela Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e pelo INSPER no dia 17 de outubro de 2019, cujo vídeo pode ser acessado no YouTube¹, a RFB debateu o tema com especialistas do direito tributário e da contabilidade. E fez uma apresentação numérica, para explicar como seria o novo lucro real. De forma resumida, será apresentado o exemplo dado pela RFB e como ficaria a DRF.

A Cia. Z, no modelo atual, já considerando a aplicação do CPC 06, apresenta no mês apenas cinco registros referentes a três despesas na sua contabilidade, sendo que três desses cinco registros têm convergência entre o registro da empresa na sua contabilidade (Posição Contábil-Societária – PCS) e o registro considerado pela Receita Federal do Brasil (Posição Fiscal – PF):

- ✓ Despesa de Depreciação de R\$ 1.000 (PCS = PF).
- ✓ Despesas Financeiras de R\$ 300 (PCS = PF).
- ✓ Despesa de Aluguel de R\$ 30 (PCS = PF).
- ✓ Despesa de Depreciação CPC 06 de R\$ 500 (PCS ≠ PF, já que o Fisco não aceita a despesa como dedutível).

1. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=8LFCgB3SkP8>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

- ✓ Despesa Financeira CPC 06 de R\$ 20 (PCS # PF, já que o Fisco não aceita a despesa como dedutível).

DESPESA TOTAL DA CIA. Z = R\$ 1.850 (1.000 + 300 + 30 + 500 + 20)

Neste caso, os três primeiros registros seriam feitos na **conta n. 1** (dedutível), enquanto os dois finais (R\$ 500 e R\$ 20) estariam classificados na conta n. 2 (não dedutível – diferença temporária).

Porém, seria necessário que a empresa efetuasse a RASTREABILIDADE no reconhecimento do pagamento do aluguel (R\$ 570) conforme normas do CPC 06. Assim, a empresa efetuará dois registros contábeis em relação ao aluguel, a saber:

Débito: Despesa de Aluguel (1)	⇒	DESPESA DEDUTÍVEL
Crédito: Caixa	R\$ 570	
Débito: Financiamento a Pagar		
Crédito: Despesa de Aluguel (2)	R\$ 570	⇒ VALOR DESCONSIDERADO NA DRF

Assim, a contabilidade ficaria completa e as bases do IRPJ/CSLL também, conforme DRE e DRE demonstradas na tabela a seguir:

DRE (CONTABILIDADE)		DRF (FISCAL)	
Despesa de Depreciação (1)	(1.000)	Despesa de Depreciação	(1.000)
Despesa Financeira (1)	(300)	Despesa Financeira	(300)
Despesa de Aluguel (1)	(600)	Despesa de Aluguel	(600)
Despesa de Depreciação (2)	(500)		
Despesa Financeira (2)	(20)		
Despesa de Aluguel (2)	570		
LUCRO ANTES DO IR	(1.850)	BASE DO IRPJ/CSLL	(1.900)

Fonte: Resultado apresentado pela RFB no Evento INSPER, ajustado pelo autor do artigo.

Observem que a empresa, na sua contabilidade, e o Fisco divergem do tratamento do aluguel de 570. Assim:

- a empresa entende ter despesa de depreciação (500) e despesa de juros (20), totalizando R\$ 520;
- a RFB entende ter despesa de aluguel de 570.

Portanto, em vez de ter que controlar adições e exclusões, a RFB já consideraria o valor de R\$ 1.900 como prejuízo do período.

A seguir, serão apresentados outros exemplos numéricos, ilustrando como seria a aplicação prática desse critério da rastreabilidade integrado na ideia da RFB.

5.1.1 Provisão para garantia

A Cia. Roda vende bens de consumo duráveis, com garantia dada aos clientes de **um ano** a partir das vendas realizadas em 2018. Para fins (simplesmente) didáticos, vamos considerar que a estimativa de gastos com garantia é anual, com o mesmo desembolso mensal esperado. Vejam a orientação em relação aos registros contábeis no primeiro trimestre do ano.

JANEIRO

PROVISÃO

DÉB: Despesa de Garantia (2)

CRÉD: Provisão para Garantia 120

A Cia. Roda estimou o risco de pagar garantias no valor de R\$ 120 nos próximos 12 meses. Despesa indedutível, controlada pela empresa em livro similar à Parte B do LALUR para fins de cálculo e controle dos ativos e passivos fiscais diferidos.

FEVEREIRO

BAIXA DA PROVISÃO:

DÉB: Provisão para Garantia

CRÉD: Despesa de Garantia (2) 120

Baixa da garantia do mês anterior. Não seria estorno, mas apenas eliminar o registro anterior, para deixar todo o pagamento do mês reconhecido em despesa e rastreado pela escrituração contábil.

PAGAMENTO DO MÊS

DÉB: Despesa de Garantia (1) 8

CRÉD: Caixa

Valor desembolsado no mês referente à garantia. Observe que, fazendo conta linear, a Cia. Roda estimou gastar R\$ 10 por mês e pagou apenas R\$ 8.

PROVISÃO

DÉB: Despesa de Garantia (2) 108

CRÉD: Provisão para Garantia

A Cia. Roda estimou o risco de pagar garantias no valor de R\$ 108 nos próximos 12 meses (média de R\$ 9/mês).

MARÇO

BAIXA DA PROVISÃO:

DÉB: Provisão para Garantia

CRÉD: Despesa de Garantia (2) 108 ⇒ Exclusão

Baixa da garantia do mês anterior. Não seria estorno, mas apenas eliminar o registro anterior, para deixar todo o pagamento do mês reconhecido em despesa e rastreado pela escrituração contábil.

PAGAMENTO DO MÊS

DÉB: Despesa de Garantia (1) ⇒ Dedutível

CRÉD: Caixa 11

Valor desembolsado no mês referente à garantia. Observe que, fazendo conta linear, a Cia. Roda estimou gastar R\$ 9 por mês e pagou um pouco mais, R\$ 11.

PROVISÃO

DÉB: Despesa de Garantia (2)

CRÉD: Provisão para Garantia 144

A Cia. Roda estimou o risco de pagar garantias no valor de R\$ 144 (média de R\$ 12/mês) nos próximos 12 meses.

Assim, o processo fica automatizado e, apesar de não parecer, bem mais simples. Apenas para compreender o que aconteceu: a Cia. Roda estimou um gasto mensal com garantia de R\$ 10 em janeiro/2018. Mas, em fevereiro/2018 gastou R\$ 8 e achou o valor baixo, sendo o primeiro mês da concessão da garantia dos automóveis vendidos em janeiro/2018. Por isso, reduziu sua provisão para R\$ 108 (média de R\$ 9/mês). Os gastos aumentaram em março/2018 (pagou R\$ 11), fazendo a empresa aumentar sua provisão para R\$ 144, com média de R\$ 12/mês (todos os valores hipotéticos).

Apenas para explicar como é mais trabalhoso hoje o controle sem a rastreabilidade, caso a Cia. Roda optasse por reconhecer os pagamentos sendo debitados da conta de passivo, o registro de provisão seria feito da seguinte forma:

- janeiro/2018 – Despesa de R\$ 120. Sem pagamento. Adição de R\$ 120.
- fevereiro/2018 – Pagamento de R\$ 8. Despesa credora de R\$ 4, reduzindo a provisão para R\$ 108. Neste caso, a exclusão líquida seria de R\$ 12 e teria que ser reconhecida pela variação da conta no passivo (cairia de R\$ 120 para R\$ 108).
- março/2018 – Pagamento de R\$ 11. Despesa de R\$ 47, complementando a provisão para R\$ 144. Neste caso, a adição líquida seria de R\$ 36 e teria que ser reconhecida pela variação da conta no passivo (de R\$ 108 para R\$ 144).

Dá para fazer o ajuste pela conta do passivo, como é feito hoje na maioria das empresas, mas recomenda-se fazer isso diretamente no resultado. A percepção é que o trabalho fica mais transparente e integrado. A (boa) ideia da RFB de criar a REF resolve isso, pois acaba com o LALUR, permitindo à empresa manter a parte B do livro para controlar suas adições temporárias e, com isso, produzir os adequados registros contábeis em ativos e passivos fiscais diferidos.

Talvez seja necessário manter algum livro ou controle em relação aos prejuízos fiscais apurados anualmente e sua respectiva compensação futura.

5.1.2 Arrendamento mercantil

Nas operações de arrendamento mercantil, há importante e complexa divergência para ser tratada na escrituração contábil e na apuração dos tributos sobre o lucro. Veja-se o exemplo didático a seguir:

Uma empresa adquire, em janeiro/2015, uma impressora via arrendamento mercantil financeiro, com os seguintes detalhes:

- ✓ a impressora tem valor total de R\$ 5.040, sendo 48 parcelas mensais de R\$ 100, com a primeira parcela em janeiro/2015 e a última vencendo em dezembro/2018. A empresa, para ficar definitivamente com o bem, deverá exercer a opção de compra ao final, pagando mais R\$ 240, até o final de janeiro/2019;
- ✓ o valor presente da impressora, em janeiro/2015, monta R\$ 4.560;
- ✓ o prazo estimado de vida útil é de cinco anos e o bem será doado ao final do seu uso.
- ✓ os juros (R\$ 480) serão apropriados de forma linear.

Vamos aos registros contábeis e ao fundamento legal para cada um dos ajustes nas bases de IR+CSLL, já aplicando a proposta de RASTREABILIDADE INTEGRAL na contabilidade da empresa. Inicialmente, será registrada a aquisição do bem.

NA AQUISIÇÃO, EM JANEIRO/2015:

DÉB: Imobilizado	4.560
DÉB: Juros a Apropriar (AVP)	480
CRÉD: Financiamento a Pagar	5.040

O financiamento a pagar fica reconhecido pelo valor total que será pago ($48 \times 100 + 240$), enquanto o valor de R\$ 4.560 seria aquele do dia da compra, que foi trazida a valor presente. A diferença de R\$ 480 ($5.040 - 4.560$) representa a parcela de juros, que deve ser apropriada em resultado pelo prazo de pagamento (quatro anos) e que, para fins de simplificação, será feita de forma linear.

REGISTROS MENSAIS, ENTRE JANEIRO/2015 E DEZEMBRO/2018:

DÉB: Despesa de Depreciação (2)		(inciso VIII do art. 13 da Lei n. 9.249/1995).
CRÉD: Depreciação Acumulada	76	
DÉB: Despesa de Juros (2)		(art. 48 da Lei n. 12.973/2014).
CRÉD: Juros a Apropriar (AVP)	10	
DÉB: Financiamento a Pagar		
CRÉD: Desp. de Arrendamento (2)	100	(art. 47 da Lei n. 12.973/2014).
DÉB: Desp. de Arrendamento (1)		(art. 47 da Lei n. 12.973/2014).
CRÉD: Caixa	100	

Os ajustes citados (2) entrarão na DRE (Contábil), mas não irão fazer parte da DRF (Fiscal). Como são ajustes temporários, seriam controlados pela empresa, em uma mesma ficha (termo antigo, oriundo da parte B do LALUR), pois fazem parte do mesmo tema (arrendamento mercantil) e iriam auxiliar a "VOLTA" a partir de 2019, assim como auxiliariam o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos. Vejam como ficaria a ficha ao final dos quatro anos de uso:

- 48 exclusões de 100, totalizando R\$ 4.800.
- 48 adições de 76, totalizando R\$ 3.648.
- 48 adições de 10, totalizando R\$ 480.
- TOTAL LÍQUIDO de 48 exclusões de 14 (100-76-10) ⇨ **672**

REGISTRO DO PAGAMENTO DA OPÇÃO DE COMPRA, EM JANEIRO/2019:

DÉB: Financiamento a Pagar		
CRÉD: Desp. de Arrendamento (2)	240	(art. 47 da Lei n. 12.973/2014).
DÉB: Desp. de Arrendamento (1)		
		(art. 47 da Lei n. 12.973/2014).
CRÉD: Caixa	240	

Assim, o saldo do livro contábil que substituiria a parte B do LALUR (ou a manutenção do próprio, como livro contábil de apoio) passou a ser de R\$ 912 (672 + 240).

Como ainda falta um ano de uso do bem, teremos que reconhecer a depreciação.

REGISTRO DA DESPESA (MENSAL) DE DEPRECIAÇÃO DE JANEIRO/2019 a DEZEMBRO/2019:

DÉB: Despesa de Depreciação (2)	(inciso VIII do art. 13 da Lei n. 9.249/1995).
CRÉD: Depreciação Acumulada	76

Portanto, fazendo as 12 adições de R\$ 76, baixamos o saldo de R\$ 912 (76 x 12) do livro contábil de apoio (ou da Parte B do bom e velho LALUR).

Para ilustrar a ideia da RFB, veja-se, a seguir, a DRE e a DRF entre 2015 e 2019:

DRE (CON-TABILIDADE)	2015	2016	2017	2018	2019	TOTAL
Desp. de Ar-rendamento Mercantil (1)	(1.200)	(1.200)	(1.200)	(1.200)	(240)	(5.040)
Desp. de Ar-rendamento Mercantil (2)	1.200	1.200	1.200	1.200	240	5.040
Despesa Fi-nanceira (2)	(120)	(120)	(120)	(120)	-	(480)
Desp. Depre-ciação (2)	(912)	(912)	(912)	(912)	(912)	(4.560)
LUCRO AN-TES DO IR	(1.032)	(1.032)	(1.032)	(1.032)	(912)	(5.040)

DRF (FISCAL)	2015	2016	2017	2018	2019	TOTAL
Desp. de Ar-rendamento Mercantil (1)	(1.200)	(1.200)	(1.200)	(1.200)	(240)	(5.040)

5.1.3 Juros sobre capital próprio

A mesma situação se aplica ao pagamento de juros sobre capital próprio, valor que é dedutível (seguindo os limites definidos em lei), mas não passa, a princípio, pelo resultado. Então, o registro contábil seria o seguinte:

EMPRESA QUE FAZ O PAGAMENTO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

DÉB: Despesa de JCP (1) ⇨ Dedutível.

CRÉD: JCP a Pagar (ou caixa)

DÉB: Lucros Acumulados

CRÉD: Despesa de JCP (2) ⇨ Despesa (positiva) seria retirada da DRF.

Se o pagamento fosse realizado a uma pessoa jurídica, no modelo atual, esta faria o registro sem passar pelo resultado, porém deveria proceder à adição no LALUR do montante recebido. A sugestão seria repetir a rastreabilidade da empresa que realizou o pagamento:

EMPRESA QUE RECEBEU JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

DÉB: Receita de JCP (2) ⇨ Receita (negativa) seria retirada da DRF.

CRÉD: Investimentos – Participação em Controladas

DÉB: JCP a Receber (ou caixa)

CRÉD: Receita de JCP (1) ⇨ Tributável.

5.1.4 Depreciação

Veja-se um caso de depreciação com prazo de vida útil diferente e valor residual, com venda do bem ao final do uso.

A Cia. Mauá Transportes compra um caminhão-guindaste por R\$ 100 em janeiro/2016, com previsão de uso por cinco anos e estimativa de venda por R\$ 10 no final de 2020, após seu uso. A IN RFB n. 1.700/2017 define a dedução fiscal em quatro anos, pela taxa anual de 25%, que seria a realização fiscal anual do ativo.

Então, vamos aos registros contábeis, inicialmente nos quatro primeiros anos, entre 2016 e 2019:

REGISTROS ANUAIS ENTRE 2016 E 2019:

DÉB: Despesa de Depreciação (1)		(Lei n. 4.506/1964, art. 57, § 1º)
CRÉD: Depreciação Acumulada	25	
DÉB: Depreciação Acumulada		
CRÉD: Despesa de Depreciação (2)	7	(Lei n. 4.506/1964, art. 57, § 15)

Como a estimativa da empresa é vender o bem por R\$ 10, a diferença entre R\$ 100 e R\$ 10 (R\$ 90) será submetida à depreciação no prazo de cinco anos. Assim, a despesa líquida de depreciação seria R\$ 18, mas totalmente rastreada:

- ✓ (+) Despesa de Depreciação Dedutível (1) de R\$ 25 – esta iria para a DRF.
- ✓ (-) Despesa de Depreciação Ajustada (2) de R\$ 7 – este valor não integraria a DRF.

No ano de 2020, a depreciação seria reconhecida apenas pelo valor líquido de R\$ 18 e totalmente indedutível.

REGISTRO DA DEPRECIAÇÃO (INDEDUTÍVEL) EM 2020:

DÉB: Despesa de Depreciação (2)		(Lei n. 4.506/1964, art. 57, § 6º e 16)
CRÉD: Depreciação Acumulada	18	

No final do ano, por ocasião da venda, o registro também seria rastreado e, mesmo que o valor da venda efetiva fosse diferente (e deve ser...) daqueles R\$ 10 estimados, não haveria qualquer problema. Veja-se o registro:

REGISTRO DA VENDA (E BAIXA) DO BEM

DÉB: Ganho/Perda de Capital (2)	10	(Lei n. 4.506/1964, art. 57, § 6º e 16)
DÉB: Depreciação Acumulada	90	
CRÉD: Veículos	100	
DÉB: Caixa		
CRÉD: Ganho/Perda de Capital (1)	10	(Lei n. 4.506/1964, art. 57, § 6º e 16)

Vejam que tanto faz a venda ter sido realizada pelo valor estimado ou por um valor maior ou menor, a rastreabilidade eliminaria qualquer possibilidade de problema em relação a isso.

A seguir, veja-se na tabela comparativa o reflexo das despesas oriundas do uso do bem na DRE e na DRF:

DRE (CONTABILIDADE)	2016	2017	2018	2019	2020	TOTAL
✓ Despesa de Depreciação (1)	(25)	(25)	(25)	(25)	-	(100)
✓ Despesa de Depreciação (2)	7	7	7	7	(18)	10
✓ Ganho/Perda de Capital (1)	-	-	-	-	10	10
✓ Ganho/Perda de Capital (2)	-	-	-	-	(10)	(10)
LUCRO ANTES DO IR	(18)	(18)	(18)	(18)	(18)	(90)

DRF (FISCAL)	2016	2017	2018	2019	2020	SOMA
✓ Despesa de Depreciação (1)	(25)	(25)	(25)	(25)	-	(100)
✓ Ganho/Perda de Capital (1)	-	-	-	-	10	10
BASES DE CÁLCULO DE IR/CSLL	(25)	(25)	(25)	(25)	10	(90)

Vejam que beleza essas duas demonstrações, atendendo plenamente a ideia da RFB. A contabilidade seria atendida, com números explicando exatamente o que aconteceu na compra do bem, seu uso durante cinco anos e a venda no final do quinto ano (aqui pelo valor estimado). Por outro lado, o Fisco permite a dedução da despesa com o bem adquirido em quatro anos e, por ocasião da venda, incluiria o valor recebido na base daquele ano. Tudo rastreado e resolvido dentro da ECD e cumprindo a boa ideia da RFB de simplificar o processo, eliminando a obrigatoriedade fiscal do LALUR, cuja parte B passaria a ser utilizada pela empresa apenas para auxiliá-la no controle dos ajustes temporários e do registro contábil dos ativos e passivos fiscais diferidos.

5.1.5 Um exemplo simples de indústria

Para fechar a lista dos exemplos numéricos explicativos, vamos à atividade industrial e seus desdobramentos, a partir da sugestão da RFB de colocar diretamente alguns custos dedutíveis de forma mais prática. Por conta dos detalhes que permeiam a contabilidade industrial, iremos partir de um exemplo bem simples, tentando trazer algum refino na sequência, com objetivo de contribuir no entendimento da proposta da RFB, para verificar se a rastreabilidade pode ou não ser utilizada também nesses casos mais complexos. Alegria!

Suponha que a Cia. Beta produza X, extraído a partir da junção das matérias-primas W e Z. Admitindo estoque inicial zero, a Cia. Beta realiza as seguintes operações no mês de janeiro de 2020:

1. Compra de 10 unidades de W por R\$ 1.000, com 10% de ICMS.
2. Compra de 5 unidades de Z por R\$ 1.000, com 10% de ICMS.
3. Gastos de mão de obra direta no mês de R\$ 400.
4. Gastos gerais de fabricação de R\$ 340.
5. Para produzir 20 unidades de X, a Cia. Beta utilizou 8 unidades de W + 3 unidades de Z e todos os gastos gerais de fabricação junto com a mão de obra.
6. A Cia. Beta vendeu todo seu estoque de X (20 unidades) por R\$ 2.800 (R\$ 140 cada), com ICMS cobrado de 10% sobre a venda.

Antes de prosseguir, importante explicar que a RFB propõe para a DRF algumas diferenças em relação ao registro tradicional feito na contabilidade. O estoque será controlado sem destaque do ICMS a recuperar e a despesa de ICMS será reconhecida pelo valor a pagar. Assim, observe, na tabela a seguir, a DRE da empresa, com toda a explicação técnica da composição do custo dos produtos vendidos ao lado.

DRE da Cia. Beta	TRADICIONAL	MODERNO ²	DRF
RECEITA BRUTA	2.800	2.800	2.800
(-) ICMS - 10%	(280)	(140)	(80)
RECEITA LÍQUIDA	2.520	2.660	2.720
(-) CPV	(2.000)	(2.140)	(2.140)
LUCRO BRUTO	520	520	580
Estoque W	180	200	200
Estoque Z	360	400	400
Passivo	-	(60)	-

A seguir, explicações para as diferenças de valores em despesa de ICMS e no custo dos produtos vendidos.

EXPLICAÇÃO DA DIFERENÇA DE TRATAMENTO DO CUSTO E DA DESPESA DE ICMS			
DETALHES	TRADICIONAL	MODERNO	DRF
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	Nas duas compras de R\$ 2 mil, sai o ICMS de 10% (200), ficando c/ estoque de R\$ 1.800, sendo R\$ 900 cada produto (W e Z). Levou para a produção de X R\$ 720 de W (8 unid.) e 540 de Z (3 unid.) + mão de obra (R\$ 400) e GGF (R\$ 340). Como vendeu tudo que produziu de X, seu CPV seria R\$ 2.000 (720 + 540 + 400 + 340). A diferença do CPV para os dois modelos ao lado seria de R\$ 140 a menor.	O CPV seria venda menos compra, retirando as alíquotas do imposto pelo "líquido". Então, as 8 unidades de W (800) + as 3 unidades de Z (600) utilizadas para produzir X, montam 1.400 na compra. Somando mão de obra de R\$ 400 e GGF de R\$ 340, temos um CPV de R\$ 2.140, já que tudo foi vendido.	Sem separar o ICMS na compra, o estoque fica pelo seu valor "cheio", sem destaque dos tributos passíveis de recuperação. Assim, teria R\$ 2 mil da compra dos dois itens, sendo levados para a produção de X os valores de R\$ 800 (W) e 600 (Z). Somando o GGF com a mão de obra (R\$ 740), teremos um CPV de R\$ 2.140, já que a Cia. Beta vendeu todas as suas unidades do produto X.

2. Modelo conforme item 5.3.3.6, do capítulo 5 do livro **Manual de contabilidade tributária**, de minha autoria (9ª edição, GEN-Atlas).

EXPLICAÇÃO DA DIFERENÇA DE TRATAMENTO DO CUSTO E DA DESPESA DE ICMS			
DETALHES	TRADICIONAL	MODERNO	DRF
DESPESA DE ICMS	Simplex, aplica-se a alíquota do ICMS de 20% sobre o valor da venda de R\$ 2.800, montando R\$ 280.	Despesa apurada pelo "líquido" de vendas – CPV. Assim, a base seria R\$ 1.400 (2.800 da venda menos 1.400 da compra das unidades de W e Z utilizadas na produção de X). Aplicando 10%, temos ICMS de R\$ 140.	A despesa com o imposto, pelas apresentações feitas pela RFB seria o "valor pago" do imposto. Assim, seriam reconhecidos R\$ 80 como dedução fiscal na DRF.
EXPLICANDO AS DIFERENÇAS	A diferença de R\$ 140 no CPV entre os modelos "tradicional" e "moderno" foi ajustada na despesa de ICMS, que ficou "pelo líquido". O encargo efetivo de ICMS da Cia. Beta foi R\$ 140, enquanto R\$ 280 seria o ICMS devido por toda a cadeia produtiva anterior até a venda realizada pela Cia. Beta. A empresa paga apenas R\$ 80 em vez de R\$ 140 pelo fato de ter se apropriado de créditos de ICMS das unidades não vendidas de W (200) e Z (400), gerando a diferença de R\$ 60 (10% de 600).		A diferença do Lucro Bruto da DRF para a DRE (tanto faz no modelo tradicional ou moderno) seria de R\$ 60, explicada pelos créditos obtidos nas compras das unidades de W e Z ainda não vendidas. A DRF elimina o benefício deles no registro contábil.

Vamos tentar, agora, proceder aos registros contábeis das operações, rastreando o processo, para que a RFB utilize a informação contábil como base, não perca a essência da DRE, mas aproveite o processo para extrair sua base tributável.

REGISTRO 1: COMPRA DE 10 UNIDADES DE W:

Débito: Estoque de W	900 (R\$ 90 a unidade)
Débito: ICMS a Recuperar	100 (R\$ 10 a unidade)
Crédito: Caixa	1.000 (R\$ 100 a unidade)
Débito: Estoque de W (4)	
Crédito: Conta Transitória (4)	100 (controle extracontábil, para auxiliar a DRF).

Tal registro apresenta o acréscimo no estoque da parcela do imposto que será passível de recuperação, independentemente da venda a ser realizada pela Cia. Beta. Este valor será baixado de forma extracontábil no momento do registro das vendas do produto X, pois a DRE contempla como despesa de ICMS apenas o valor efetivamente pago. O n. 4 ao lado é apenas para fins de controle.

REGISTRO 2: COMPRA DE 5 UNIDADES DE Z:

Débito: Estoque de Z 900 (R\$ 180 a unidade)

Débito: ICMS a Recuperar 100 (R\$ 20 a unidade)

Crédito: Caixa 1.000 (R\$ 200 a unidade)

Débito: Estoque de Z (4)

Crédito: Conta Transitória (4) 100 (controle extracontábil, para auxiliar a DRF).

Tal registro apresenta o acréscimo no estoque da parcela do imposto que será passível de recuperação, independentemente da venda a ser realizada pela Cia. Beta. Este valor será baixado de forma extracontábil no momento do registro das vendas do produto X, pois a DRE contempla como despesa de ICMS apenas o valor efetivamente pago. O n. 4 ao lado é apenas para fins de controle.

REGISTROS 3 E 4: MÃO DE OBRA E GGF

Débito: Estoque – Mão de Obra 400

Débito: Estoque – GGF 340

Crédito: Caixa 740

Os dois valores (mão de obra e gastos gerais de fabricação) integram o processo de produção, sendo colocados na conta de estoque.

REGISTRO 5: PRODUÇÃO DE 20 UNIDADES DE X:

Débito: Estoque de X 2.000 (vinte unidades de X, sendo R\$ 100 cada)

Crédito: Estoque de W 720 (oito unidades de W, sendo R\$ 90 cada)

Crédito: Estoque de W 540 (três unidades de Z, sendo R\$ 180 cada)

Crédito: Estoque – Mão de Obra 400

Crédito: Estoque – GGF 340

Utilizamos oito unidades de X + três unidades de Z + o GGF + o trabalho dos empregados (mão de obra). Com isso, foram produzidas 20 unidades de X.

Débito: Custo dos Produtos Vendidos (4) 140 (controle extracontábil, p/auxiliar a DRF).

Crédito: Estoque de W (4) 80 (controle extracontábil, p/auxiliar a DRF).

Crédito: Estoque de Z (4) 60 (controle extracontábil, p/ auxiliar a DRF).

Tal registro apresenta o uso dos produtos W e Z para produção de X e que são dedutíveis na DRF. Perceba que os valores que estão sendo reconhecidos em CPV se referem exatamente à parcela de ICMS que foi paga na compra desses produtos. Assim, estamos transferindo 80% de 100 do ICMS a Recuperar de W e 60% de 100 do ICMS a Recuperar de Z.

REGISTRO 6: VENDA DE 20 UNIDADES DE X:

Débito: Caixa

Crédito: Receita Bruta (1) 2.800 (20 unidades x 140 cada)

Débito: Custo dos Produtos Vendidos (1)

Crédito: Estoque de X 2.000 (20 unidades x 100 cada)

Débito: Despesa de ICMS (1)

Crédito: Crédito: ICMS a Pagar 280 (2.800 x 10%)

REGISTRO 7: APURAÇÃO DO ICMS E REGISTRO DA DESPESA FISCAL:

Débito: ICMS a Pagar

Crédito: ICMS a Recuperar 200

Zeramos a conta de ICMS a Recuperar e deixamos o ICMS a pagar pelo saldo líquido de R\$ 80 (280-200). O mesmo valor de 200 será ajustado em registro extracontábil a seguir.

Débito: Conta Transitória (4)

Crédito: Despesa de ICMS (4) 200

Trata-se da baixa do registro inicial das compras no passivo, creditando a despesa de ICMS, com objetivo de deixá-la pelo líquido a pagar, conforme orientações da RFB.

Portanto, a DRE fechada na contabilidade e a DRF teriam os seguintes valores com os detalhes das diferenças apresentados ao lado:

DRE Cia. Beta JANEIRO/2020	DRE	DRF	DIFERENÇAS
RECEITA BRUTA	2.800	2.800	Não há.
(-) ICMS - 10%	(280)	(80)	Na DRE, a despesa é calculada sobre a RB, enquanto na DRF fica o valor que será pago.
RECEITA LÍQUIDA	2.520	2.720	
(-) CPV	(2.000)	(2.140)	Na DRF, entram no custo o ICMS a Recuperar reconhecido nas compras das matérias-primas W e Z e que ainda não foram vendidas (R\$ 60).
LUCRO BRUTO	520	580	A DRF apresenta, neste caso, um LUCRO MAIOR que aquele apurado na escrituração contábil (DRE). O motivo é o tratamento fiscal de não mais controlar o estoque pelo valor líquido do imposto. Com isso, aquele "crédito fiscal" do estoque ainda não vendido, que continua sendo reconhecido na contabilidade, não é mais aceito pela regra fiscal. Perceba que a diferença de R\$ 60 se explica pelo Estoque, que tem um valor maior no controle fiscal.
Estoque W	180	200	
Estoque Z	360	400	

Apenas para concluir o exemplo, suponha que, no mês seguinte, a Cia. Beta utilize as duas unidades restantes de W e as duas unidades restantes de Z para produzir cinco unidades de X e que realize a venda por R\$ 700 (R\$ 140 cada, mesmo preço da venda anterior). A DRE da Cia Beta e sua respectiva DRF ficariam assim:

DRE da Cia. Beta FEVEREIRO/2020	TRADICIONAL	DRF
RECEITA BRUTA	700	700
(-) ICMS - 10%	(70)	(70)
RECEITA LÍQUIDA	630	630
(-) CPV	(540)	(600)
LUCRO BRUTO	90	30

Viram o que aconteceu na prática? Com essa mudança, a RFB antecipou R\$ 60 em lucro. No bimestre, o LUCRO BRUTO, que seria tributado, montou R\$ 610, assim explicado:

o Vendas do Produto X	R\$ 3.500
o (-) Compras das matérias-primas W e Z	R\$ 2.000
o (-) Mão de obra e GGF utilizados	R\$ 740
o (-) ICMS desembolsado	R\$ 150
LUCRO BRUTO no bimestre	R\$ 610

5.2 Vamos arriscar fazer um pequeno ajuste no exemplo dado?

E se a Cia. Beta vendesse somente 16 das 20 unidades produzidas de X? Vamos partir diretamente para o DRE e a DRF, lembrando que a venda foi realizada por R\$ 140 cada, totalizando R\$ 2.240.

DRE Cia. Beta JANEIRO/2020	TRADICIONAL	DRF	DIFERENÇAS
RECEITA BRUTA	2.240	2.240	Não há.
(-) ICMS - 10%	(224)	(24)	Na DRE, a despesa é calculada sobre a RB, enquanto na DRF fica o valor que será pago.
RECEITA LÍQUIDA	2.016	2.216	

DRE Cia. Beta JANEIRO/2020	TRADICIONAL	DRF	DIFERENÇAS
(-) CPV	(1.600)	(2.140)	Na DRF, o Fisco aceita os produtos W (800) e Z (600) utilizados na fabricação de X, assim como toda a mão de obra (400) e o GGF (340), totalizando R\$ 2.160. Por outro lado, na DRE, retiramos o ICMS a Recuperar dos produtos W e Z (140), deixando o estoque de Z em R\$ 2.000 referentes a 20 unidades. Como vendemos 16 unidades (80%), o CPV montou R\$ 1.600.
LUCRO BRUTO	416	76	A DRF apresenta, neste caso, um LUCRO MENOR que aquele apurado na escrituração contábil (DRE). O motivo é que a empresa teve mais gastos de produção do que vendas, permanecendo com quatro unidades do produto X em estoque, sendo que os custos inerentes a esses produtos foram permitidos pela DRF. A diferença (R\$ 340) está refletida no estoque total.
Estoque do Produto X	400	-	
Estoque do Produto W	180	200	
Estoque do Produto X	360	400	
Estoque Total	940	600	

No mês seguinte, admitindo a utilização das demais unidades de W e Z para produzir mais cinco unidades de X e considerando a venda de nove unidades deste produto (cinco produzidas no mês + quatro unidades em estoque) por R\$ 1.260 (140 x 9). Assim ficaria a DRE e a DRF de fevereiro/2020:

DRE da Cia. Beta em FEVEREIRO/2020	TRADICIONAL	DRF
RECEITA BRUTA	1.260	1.260
(-) ICMS - 10%	(126)	(126)
RECEITA LÍQUIDA	1.134	1.134
(-) CPV	(940)	(600)
LUCRO BRUTO	194	534

Mais uma vez, percebe-se que a empresa, na sua contabilidade, e a RFB chegarão ao mesmo lucro no bimestre. A empresa registrou R\$ 610, mas com predominância em janeiro (416), registrando apenas R\$ 194 em fevereiro. Por outro

lado, o Fisco registrou o mesmo lucro (R\$ 610), mas a maior parte em fevereiro (R\$ 534), com apenas R\$ 76 tributados em janeiro. O mais importante é entender a essência do que a RFB deseja: simplificar o processo de apuração das bases de IR e CSLL, utilizando com intensidade a lógica da realização das receitas e despesas, aproximando o resultado fiscal das entradas e saídas de caixa.

6 CONCLUSÕES

É importante fazer uma reflexão sobre o momento tributário brasileiro, com o processo de reforma tributária em análise no Congresso Nacional e, em paralelo, a RFB fazendo proposta de mudar completamente a forma de apurar o lucro real e, por extensão, a base de cálculo da CSLL. Aliás, as mudanças propostas pela RFB só terão eficácia com uma profunda simplificação na tributação sobre o consumo. Se isso não acontecer, acredito que haverá imensa dificuldade na colocação do modelo em prática.

Na conclusão deste artigo, no final do mês de fevereiro de 2020, temos a informação de que, devido a mudanças internas na Receita Federal do Brasil, o projeto de transformação do modelo atual do lucro real foi suspenso temporariamente. De qualquer forma, acho importante fazer reflexões sobre o que está sendo proposto, pois há aspectos positivos na ideia geral, sendo necessários, em nosso entendimento, ajustes pontuais para deixar o processo em condições de aplicabilidade pelos contribuintes.

Portanto, vamos às reflexões extraídas principalmente dos exemplos didáticos trabalhados no artigo:

- ✓ A modernização da contabilidade das grandes empresas brasileiras, tributadas pelo lucro real, trouxe dificuldades à RFB no sentido de regulamentar e integrar as profundas mudanças oriundas da modernização nas bases dos tributos federais, principalmente IR e CSLL.
- ✓ Houve importante tentativa, com a Lei n. 12.973/2014, de fazer tal integração. Apesar do esforço da RFB, os registros contábeis que envolvem aspectos subjetivos, como valor presente (AVP) e valor justo (AVJ), não foram integrados na apuração fiscal, sendo necessário fazer ajustes em subcontas, para neutralizar AVP e AVJ. Na prática, o Fisco somente considera ativos e passivos realizados por ocasião da venda, da liquidação ou do uso efetivo (depreciação, amortização ou exaustão).
- ✓ Todavia, os órgãos internacionais continuaram promovendo relevantes alterações na contabilidade internacional, ajustes que foram regulamentados

no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. De 2015 para cá, entre outros, foram modificados os pronunciamentos referentes a arrendamento mercantil, receitas e instrumentos financeiros.

- ✓ A RFB vem tentando, sem sucesso, integrar tais mudanças na legislação que regula as bases de IR, CSLL, PIS e COFINS. O órgão informa que quase 2/3 dos ajustes (adições e exclusões) realizados pelas empresas nas suas bases fiscais foram oriundos dos novos critérios contábeis.
- ✓ Com isso, detectou ser necessário buscar um novo caminho para encontrar as bases de IR e CSLL que não seja a partir do resultado apresentado pela escrituração contábil da empresa.
- ✓ E vem apresentando esse modelo em eventos diversos ao mercado, sinalizando que criará a Demonstração do Resultado Fiscal (DRF), que utilizará um critério próprio de avaliação das operações das empresas, desconsiderando a Demonstração do Resultado do Exercício, que continuará sendo feita pelas empresas para fins contábeis e societários.
- ✓ O modelo tem méritos e aspectos positivos, mas preocupa por alguns motivos; um deles é a complexidade e multiplicidade de impostos e contribuições cobradas sobre as receitas das empresas. Os exemplos apresentados até aqui primam pela simplicidade, mas sabemos que o dia a dia das entidades empresariais é recheado de situações com elevado grau de detalhes e complexidade e, apurar um resultado à parte, sem usar a contabilidade como base, traz enorme preocupação para a classe contábil-tributária.
- ✓ Neste artigo procuramos contribuir com uma proposta para a RFB continuar extraindo da contabilidade as informações necessárias para a apuração das bases de IR e CSLL. A ideia seria rastrear todas as contas de receitas e despesas, separando-as em quatro possíveis números de contas analíticas:
 - Conta n. 1 – Valor dedutível ou tributável, dependendo da posição – este valor faz parte tanto da DRE como da DRF.
 - Conta n. 2 – Adição/exclusão temporária – faz parte apenas da DRE, não integrando a DRF.
 - Conta n. 3 – Adição/exclusão permanente (definitiva) – faz parte apenas da DRE, não integrando a DRF.
 - Conta n. 4 – Registro extracontábil – fazendo parte apenas da DRF.
- ✓ Portanto, a partir da escrituração contábil, totalmente rastreada, seria possível obter tanto o resultado contábil como o resultado fiscal, sem necessidade de fazer adições ou exclusões.
- ✓ A parte B do LALUR poderia continuar existindo, para controlar todos os ajustes das contas n. 2 (ajustes temporários), que seriam base para reconhecimento

dos ativos e passivos fiscais diferidos. No caso, o LALUR passaria a ser um livro contábil, não mais um livro fiscal.

- ✓ Porém, percebemos que o novo lucro real será trabalhoso na atividade industrial, por conta da própria complexidade da contabilidade de custos e, ainda, da multiplicidade de tributos cobrados sobre as receitas das empresas. Por isso, imagina-se que o novo lucro real só possa ser aplicado em conjunto com uma reforma tributária que simplifique a cobrança do *mix* composto por IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS.
- ✓ E esperamos que a ideia não seja totalmente esquecida, mas sim aprimorada e ajustada, pois há aspectos positivos de simplificação que podem ser importantes para melhorar o processo atual de cálculo dos tributos sobre o lucro das empresas.

Abraço. E alegria!

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 12 fev. 2020.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 12 fev. 2020.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 18 fev. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2017.